



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **M. D.**, zastoupeného JUDr. Evou Rujbrovou, advokátkou, se sídlem Ulrychova 5, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem náměstí Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 12. 2005, čj. 6686/04/FŘ 110-0107, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 7. 2008, čj. 29 Ca 51/2006 - 53,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 12. 2005, čj. 6686/04/FŘ 110-0107, zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu Brno II. (správce daně) ze dne 18. 5. 2004, čj. 91630/04/289915/7008, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 5 227 244 Kč.

II.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji rozsudkem ze dne 29. 7. 2008, čj. 29 Ca 51/2006 - 53, zamítl.

Jádrem věci je podle krajského soudu posouzení, zda žalobce prokázal uskutečnění daňových výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), resp. zda žalobce ve vztahu k tvrzeným vynaloženým nákladům unesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona

č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Krajský soud z daňového spisu zjistil, že správce daně vyzval v rámci daňové kontroly žalobce k prokázání výdajů, resp. uskutečnění plnění, odpovídajících fakturám vystaveným společností Stavební obchodní společnost JŠM spol. s r.o. (dále jen „JŠM“) za dodávky dřeva, společností M+M Sportservis s. r. o. (dále jen „M+M“) za provedení zemních prací a dodávku kulatiny a společností ELIANA s. r. o. (dále jen „ELIANA“) za provedení zemních prací. Po této výzvě žalobce předložil správci daně faktury, na jejichž základě mělo z jeho strany dojít k hotovostní úhradě. Na fakturách, týkajících se dodávky dřeva, nebyly uvedeny údaje o množství, druhu či ceně dodávaného dřeva. Cena dřeva nebyla uvedena ani na předložených výkupních listcích při nákupu dřevní hmoty (inventuře kulatiny). Žalobce nedoložil žádnou písemnou smlouvu uzavřenou s výše uvedenými společnostmi, nebyl schopen označit pracovníka, se kterým měl jednat o nákupu dřeva, ani uvést, kdy a komu došlo z jeho strany k předání hotovosti, a také nepředložil žádné další relevantní důkazy k prokázání skutečné realizace plnění v rozsahu uvedeném na fakturách. Ve vztahu k provedení zemních prací stěžovatel, přestože tvrdil, že práce sám zadával, jejich průběh kontroloval a práce přebíral, neuvedl žádnou osobu, které by tyto práce měl zadávat, a podle krajského soudu nelze odhlédnout ani od skutečnosti, že z denních záznamů stavby vyplynuly nesrovnalosti v prováděných pracích a době jejich uskutečnění. Realizaci fakturovaných prací nepotvrdily ani svědecké výpovědi. Žalobce nepředložil žádný důkazní prostředek, kterým by prokázal, jaké práce po dodavatelích požadoval a jaký měl být jejich objem nebo termín dodání. Podle krajského soudu je povinností daňového subjektu prokázat skutečnosti, ke kterým je správcem daně vyzván (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Neprokázání takových skutečností způsobí to, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, které v daňovém řízení stíhá především žalobce, nikoliv správce daně. Výdaje mohou být daňově uznatelné pouze tehdy, prokáže-li daňový subjekt jejich skutečné vynaložení i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů. Žalobcem předložené doklady, byť se všemi zákonnými náležitostmi, nemohou prokázat skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k realizaci fakturovaných plnění skutečně došlo.

Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, podle níž správce daně nezohlednil předložené doklady jako důkazy. Z obsahu daňového spisu krajskému soudu vyplynulo, že se správce daně i žalovaný zabývali řádně vším, co mohlo přispět ke správnému stanovení daně, ale z předložených důkazů nevyplývalo, že by k uskutečnění fakturovaných plnění skutečně došlo. Na tomto závěru nemůže podle krajského soudu ničeho změnit skutečnost, že ne všechny důkazní prostředky navržené nebo předložené žalobcem daňové orgány osvědčily jako důkaz (§ 31 odst. 4 daňového řádu), ani skutečnost, že daňové orgány vyhodnotily v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů některé důkazy předložené žalobcem jako nevěrohodné, popř. neprokazující jeho tvrzení (§ 2 odst. 3 daňového řádu). Daňové orgány dospěly na základě provedení dokazování ke správným závěrům a ani správce daně nepochybil, když výpověď svědka Josefa Lozarta v jeho prohlášení ze dne 19. 12. 2005 neosvědčil v konkurenci ostatních důkazů (zejména v kontrastu s výpovědí tohoto svědka v trestním řízení) jako stěžejní důkaz. V tomto směru krajský soud doplnil, že notář na citovaném sdělení potvrdil pouze podpis Josefa Lozarta, nikoliv však skutečnosti tvrzené touto osobou.

K obecně formulované námitce, jíž žalobce namítl selektivní hodnocení důkazů a nedostatečné zjištění skutkového stavu daňovými orgány, krajský soud nejprve odkázal na dispoziční a koncentrační zásadu soudního řízení, podle níž soud není povolán vyhledávat možné, ale žalobcem konkrétně nevyslovené vady napadeného správního rozhodnutí. Krajský soud přezkoumal postup žalovaného a neshledal, že by skutkové okolnosti nebyly zjištěny úplně nebo že by žalovaný posoudil věc po právní stránce nesprávně. Krajský soud zdůraznil, že závěry žalovaného nevyplývají pouze z nevedení skladové evidence kulatiny žalobcem a z jeho neschopnosti vzpomenout si na konkrétní pracovníky dodavatelských společností, ale z neprokázání jím tvrzených skutečností. Krajský soud také dodal, že výpis z bankovního účtu potvrzující uhrazení předmětných faktur převodem na konto „D.“, prokazuje pouze faktické provedení platby, nikoliv oprávněnost vynaloženého nákladu.

K tvrzenému poškození práv dodavatelů žalobce, kterým správce daně neuznal práce a dodávky kulatiny, zatímco odběratelům žalobce ano, krajský soud poukázal na § 65 s. ř. s., podle něhož se žalobce může domáhat pouze zkrácení svých práv, nikoliv práv třetích osob. Je proto vyloučeno, aby se žalobce domáhal ochrany práv osob jiných, jimž přísluší samostatná ochrana a je jejich věcí, zda se jí dovolají.

Krajský soud odmítl i námitku, jíž žalobce brojil proti závěrům správce daně o povinnosti uzavřít písemnou smlouvu s jeho dodavatelem. Ze správního spisu krajskému soudu nevyplývalo, že by daňové orgány stavěly své závěry na povinnosti žalobce uzavírat smlouvy v písemné formě, resp. že by přičítaly absenci písemné formy k tíži žalobce. Správce daně v souladu se zákonem pouze požadoval, aby žalobce prokázal oprávněnost uplatněných nákladů. Správce daně v rámci ústního jednání oznámil, že získal od Policie ČR úřední záznam o podaném vysvětlení Josefa Lozarta ze dne 23. 8. 2005 a umožnil žalobci aby se k němu vyjádřil. Správce daně sám opakovaně předvolával navrhaného svědka Josefa Lozarta, ten se však nedostavil. Tuto skutečnost ovšem podle krajského soudu nelze klást k tíži daňových orgánů. Důkazní břemeno k prokázání tvrzených skutečností leželo na žalobci, přičemž jeho neunesení jde plně k tíži daňového subjektu (§ 31 odst. 9 daňového řádu).

Konečně se pak krajský soud shodl s žalovaným, že k prokázání skutečností, k němuž správce daně žalobce vyzval, nepostačovalo, že odpovídající doklady měly všechny náležitosti a byly řádně zaúčtovány, nebyl-li žalobce schopen prokázat faktické uskutečnění fakturovaných plnění. Samotný daňový doklad (faktura), byť by obsahoval všechny zákonné náležitosti, sám o sobě neprokazuje, že k uskutečnění platby a k plnění uvedenému na faktuře skutečně došlo.

Podle krajského soudu není povinností správce daně prokázat neexistenci dodavatelů a skutečné dodavatele. Jím tvrzené skutečnosti totiž prokazuje primárně daňový subjekt. Není-li žalobce schopen prokázat tvrzenou skutečnost, nemůže se svého důkazního břemene zbavit námitkou, že má neexistenci tvrzené skutečnosti prokázat daňový orgán. Takový výklad by byl v rozporu s konstrukcí důkazního břemene v daňovém řízení i s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Žalobce byl podle zákona o účetnictví povinen uvádět na fakturách všechny zákonné údaje, přičemž to, že faktury

neobsahovaly množství a cenu, jde k jeho tíži. Krajský soud poznamenal, že předpokladem pro tvrzený převod dřeva je žalobcová evidence, aby bylo možné definovat, jaké dřevo je předmětem převodu.

Žalobce vznesl u ústního jednání obecně formulovaný návrh na výslech svědků. Krajský soud neshledal návrh důvodným, protože žalobce neupřesnil, kteří svědci by měli potvrdit skutečnosti tvrzené žalobcem. Podle krajského soudu je navíc zjevné, že výslech svědků by na věci nemohl ničeho změnit.

III.1

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností. Dovolal se stížního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit.

Stěžovatel především namítl, že daňové orgány při provádění dokazování porušily daňový řád, což ovlivnilo zákonnost rozhodnutí. Krajský soud pak dospěl k závěru o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění na základě chybějícího údaje o množství, cenách a jakosti dřeva na předložených fakturách a na základě toho, že stěžovatel nebyl schopen při ústním jednání dne 9. 6. 2003 uvést žádného pracovníka dodavatelské společnosti s nímž by jednal. K tomu stěžovatel uvedl, že vedení požadované evidence nebylo v daném případě možné a zákon ji ani nevyžaduje. Dále namítl, že již při ústním jednání dne 9. 6. 2003 uvedl, že Josefa Lozarta zná. Ve vztahu k němu si nebyl jistý tím, zda jednal pouze s ním a zda peníze předával přímo jemu, ale poté, co si tyto skutečnosti ověřil, doložil je správci daně. Ve všech odůvodněních je přitom uvedeno, že si stěžovatel na jmenovanou osobu nevzpomněl, a tato skutečnost je mu přičítána k tíži. Stěžovatel rovněž namítl, že byt byla zaměstnankyně správce daně na místě zemních prací přítomna a konstatovala jejich provedení, je v odůvodnění uvedeno, že jejich uskutečnění neprokázal.

Dále stěžovatel namítl, že nezákonnost rozhodnutí žalovaného je způsobena nepředvoláním svědka Josefa Lozarta, resp. jeho marným předvoláním. Skutečnost, že se svědek přes opakované předvolávání nedostavil, je nesprávně přičítána k tíži stěžovatele. S odkazem na § 31 odst. 2 a § 2 odst. 2 daňového řádu stěžovatel uvedl, že pokud by správce daně postupoval v souladu s citovaným ustanovením, došlo by k předvedení Josefa Lozarta, jehož svědectví mohlo mít klíčový význam. Správce daně však k tomuto kroku nepřistoupil. Tento postup se stěžovateli jeví jako výzva k tomu, aby v případě, že trvá na výslechu svědka, zajistil v rámci plnění svého důkazního břemene jeho předvedení sám, což je nepřijatelné.

Stěžovatel rovněž namítl, že potřeba slyšení svědka Josefa Lozarta vyplývala nejen z toho, že v rozhodné době jednal za dodavatelské společnosti, ale také z toho, že se v průběhu řízení objevily jeho dvě rozporné písemné výpovědi. Správce daně tento rozpor neodstranil a výpověď, která odporovala jeho názoru na věc, vyhodnotil jako nepodstatnou. Stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne

30. 1. 2008, čj. 5 Afs 24/2007 - 119 (pozn. NSS: stěžovatel patrně míní rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119, neboť rozsudek Nejvyššího správního soudu se sp. zn. 5 Afs 24/2007 byl vydán dne 22. 11. 2007 pod čj. 5 Afs 24/2007-53 a ani okrajově se nezabýval otázkou rozporů ve svědecké výpovědi), z něhož vyplývá, že v případě rozporu výpovědí svědků, zaznamenaných na listinách, s jinými důkazy provedenými v daňovém řízení je třeba tento rozpor odstranit zpravidla výsledkem daných osob.

Konečně stěžovatel vytkl krajskému soudu neprovedení důkazů výsledkem svědků při ústním jednání. Na jeho počátku stěžovatel uvedl, že by chtěl předvolat svědky k prokázání svých tvrzení. K možnosti uvést konkrétní jména těchto osob mu soud sdělil, že k tomu bude mít později příležitost, kterou však již nedostal, neboť následně soud vydal usnesení o ukončení dokazování. Závěry soudu, podle nichž stěžovatel nespecifikoval, kteří svědci by měli být slyšeni, ani skutečnosti, ke kterým by se měli svědci vyjádřit, jsou proto podle stěžovatele nepochopitelné.

Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Stěžovatel zároveň požádal o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti. Usnesením ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 80/2008 - 78, Nejvyšší správní soud návrh na přiznání odkladného kasační stížnosti zamítl.

III.2

Žalovaný se ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné. Připomněl, že správce daně neuznal oprávněnost uplatněných nákladů proto, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno. Správce daně vydal výzvu k dokazování, aby stěžovatel prokázal skutečnou realizaci a plnění v rozsahu uvedeném na fakturách ohledně dodávek dřevní hmoty. Na dodávku dřeva nebyla uzavřena písemná smlouva a z faktur předložených stěžovatelem nebylo možné určit množství, druh ani cenu dodávaného dřeva. Následně předložené dodací lístky k jednotlivým fakturám neobsahovaly údaj o ceně, za níž mělo být dřevo vykoupeno, proto je nebylo možné využít jako podklad k předmětným fakturám ani použít k vedení skladové evidence. Stěžovatelem předložený list papíru, nazvaný „Skladová evidence nakoupené kulatiny v roce 2000“, neodpovídá vedení skladové evidence ve smyslu zákona o účetnictví a naopak z něj správce daně zjistil další nesrovnalosti. Stěžovatel předložil rovněž dvě vyhotovení „inventurních soupisů kulatiny k 31. prosinci 2000“, která však obsahovala rozdílné zůstatky jednotlivých druhů dřevní hmoty. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nevedl skladovou evidenci nakoupeného dřeva a předložené dodací výkupní lístky na nákup dřeva neobsahovaly údaj o cenách jednotlivého sortimentu dřevní hmoty a tento údaj o ceně nebyl uveden ani na fakturách, nelze osvědčit údaje ze dvou rozdílných vyhotovení inventur kulatiny za průkazné a věrohodné. Žalovaný zdůraznil, že po stěžovateli nepožadoval splnění podmínek k nároku na uplatnění daňových nákladů nad rámec zákona. Stěžovatel však neunesl důkazní břemeno k jím přiznané daňové povinnosti.

Dále stěžovatel nebyl při ústním jednání dne 9. 6. 2003 schopen uvést žádného pracovníka dodavatelské společnosti, se kterým měl jednat o nákupu dřeva, ani komu a kde předal v průběhu tří měsíců částku 2 973 628 Kč v hotovosti. K dotazu na osobu Josefa Lozarta uvedl, že jej zná, ale nic dalšího, přestože právě on měl zastupovat společnost JŠM „v třímilionové dodávce dřeva“. Tuto skutečnost uvedl až později. Není

proto pravdivé tvrzení, že by si stěžovatel nebyl jenom jistý, zda jednal pouze s Josefem Lozartem a zda peníze předával přímo jemu. K navrhovanému výsledku svědka Josefa Lozarta žalovaný zdůraznil, že jej správce daně předvolal k ústnímu jednání, ze kterého se Josef Lozart omluvil, na další předvolání nereagoval bez omluvy a poté, co stěžovatel žádal ještě o jedno předvolání s tím, že se pokusí účast svědka zajistit, se tento svědek opět bez omluvy nedostavil. Žalovaný zdůraznil, že nemožnost provedení důkazu jde to k tíži toho, kdo má unést důkazní břemeno. Námitku, podle níž správce daně požadoval na stěžovateli zajištění výsledku svědka Josefa Lozarta, označil žalovaný za zcela zavádějící.

K provedení zemních prací žalovaný plně odkázal na spisový materiál a dodal, že stěžovatel neuplatnil žádné konkrétní námitky s výjimkou té, podle níž měla provedení prací na místě potvrdit pracovnice správce daně. Žalovaný zdůraznil, že stěžovatel neprokázal skutečnou realizaci prací a plnění v rozsahu uvedeném na fakturách a od deklarovaného dodavatele.

Žalovaný uzavřel, že stěžovatel neprokázal, že společnosti uvedené stěžovatelem s ním realizovaly obchody se dřevem a zemní práce a že jim zaplatil 20 338 998 Kč v hotovosti.

III.3

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Ze správního spisu vyplývá, že dne 3. 6. 2002 byla u stěžovatele zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000. V průběhu této daňové kontroly správce daně zjistil, že stěžovatel uplatnil za předmětné zdaňovací období jako daňově relevantní výdaje doložené dodavatelskými fakturami od společností Stavební obchodní společnost JŠM spol. s r. o. v celkové výši 2 973 628 Kč, M+M Sportservis s. r. o. ve výši 5 122 548,20 Kč a ELIANA s. r. o. ve výši 12 242 822 Kč (z obchodního rejstříku vyplývá, že v případě dvou posledně jmenovaných společností se jedná o stejný subjekt, u něhož došlo dne 22. 6. 2000 pouze ke změně obchodní firmy). Správce daně vyzval stěžovatele výzvou ze dne 8. 4. 2003 podle § 16 odst. 2 daňového řádu za použití § 31 odst. 9 daňového řádu, aby prokázal, že fakturované práce, nákup a prodej zboží byly uskutečněny, a že uvedené práce a dodávku zboží provedli deklarovaní dodavatelé. U ústního jednání dne 9. 6. 2003 správce daně požadoval po stěžovateli, aby prokázal uskutečnění deklarovaných dodávek zboží a služeb. Stěžovatel uvedl, že písemné smlouvy se jmenovanými dodavateli neuzavíral a skladovou evidenci vedl ve formě dodacích výkupních lístků. Dále stěžovatel k dotazu správce daně uvedl, že si nepamatuje, které osoby jednotlivé firmy zastupovaly, a že neznal žádného pracovníka dodavatelských společností. Stěžovatel přislíbil, že tyto informace dohledá a doloží písemně. Dále stěžovatel k dotazu správce daně, zda zná Josefa Lozarta, bez dalšího upřesnění uvedl, že jej zná. V návaznosti na toto ústní jednání stěžovatel doložil správci daně dodací výkupní lístky a upřesnil, že „*firmy zastupoval jejich jednatel Josef Lozart*“. Později správce daně adresoval stěžovateli další výzvu k dokazování podle § 16 odst. 2 daňového řádu za použití

§ 31 odst. 9 daňového řádu, kterou opětovně vyzval stěžovatele, aby průkazným způsobem předložil (v návaznosti na předložené dodací výkupní lístky) další důkazní prostředky, jimiž by bylo možné ověřit, že fakturované služby a dodávky dřevní hmoty byly uskutečněny, a že tyto dodávky provedli deklarovaní dodavatelé. Stěžovatel však kromě dodavatelských faktur od uvedených společností a výkupních dodacích lístků neobsahujících údaje o ceně za jednotkové množství dřeva, které byly podkladem pro faktury vystavené dodavatelskými společnostmi, nepředložil v průběhu daňového řízení (ani po výzvěch správce daně) žádné relevantní důkazy, jimiž by prokázal, že výdaje odpovídající předloženým fakturám vynaložil v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené zákonem a zvláštními předpisy (§ 24 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů). Správce daně může přezkoumat výši a oprávněnost daňového základu daňového subjektu a v případě pochybností daňový subjekt vyzvat k prokázání jeho tvrzení (srov. § 31 odst. 9 daňového řádu). Neunese-li daňový subjekt důkazní břemeno ohledně takového výdaje (nákladu), není možné považovat výdaj (náklad) za prokázaný.

Správní soudy k otázce působení důkazního břemene v daňovém řízení setrvale judikují, že daňový subjekt zásadně prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Přestože je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňového subjektu (§ 31 odst. 2 daňového řádu), není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004 - 125, www.nssoud.cz, a rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, čj. 31 Ca 62/2002 - 25, č. 94/2004 Sb. NSS). Správce daně naopak prokazuje mj. existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu]. Neunesení důkazního břemene žalobcem neznamena, že správce daně má povinnost sám vyhledávat důkazy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 5/2005 - 58, www.nssoud.cz). Podle § 31 odst. 9 daňového řádu leží v daňovém řízení důkazní břemeno na daňovém subjektu a nesplnil-li svou zákonnou povinnost již v řízení před správním orgánem, nemůže jít taková skutečnost k tíži správního orgánu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004 - 89, č. 618/2005 Sb. NSS). Stanoví-li pak § 31 odst. 9 daňového řádu důkazní povinnost daňového subjektu, znamená to současně, že správce daně je oprávněn požadovat prokázání skutečností tvrzených tímto subjektem.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti odkazuje i na rozhodnutí, která již zmínil krajský soud v kasační stížnosti napadeném rozsudku. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, nedává § 31 odst. 9 daňového řádu správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co

tvrdí tento subjekt sám. Taková úprava důkazního břemene v daňovém řízení není v rozporu s článkem 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod ani s jinými ústavně zaručenými právy a svobodami. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, čj. 5 Afs 172/2006 - 115 (www.nssoud.cz), jedná-li se o výdaj (příjem), o němž je účtováno, resp. o něm mělo být účtováno v souladu s právními předpisy, důkazní břemeno stíhá osobu, která výdaj (příjem) uskutečnila (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Daňový subjekt nese důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daňového řádu ohledně všech skutečností, které v daňovém přiznání uvedl, resp. byl povinen uvést, nebo k nimž byl správcem daně vyzván, není však postaveno na prokázání „negativní skutečnosti“. Ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu ukládá při dokazování, kdy důkazní břemeno leží na daňovém subjektu, povinnost správci daně vyzvat daňový subjekt k prokázání tvrzených skutečností, nikoliv však povinnost vyzvat jej k předložení konkrétně specifikovaného důkazu.

Nejvyšší správní soud poukazuje i na skutečnost, že daňový subjekt nemá nárok na odpočet jakéhokoliv deklarovaného výdaje (nákladu), ale pouze toho, který byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a to ve výši prokázané daňovým subjektem a stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy (§ 24 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Prokázání faktické existence předmětného plnění, tj. deklarovaného výdaje, přitom leží pouze na daňovém subjektu. V rozsudku ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72 (www.nssoud.cz), Nejvyšší správní soud vyslovil, že pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i s dosaženým příjmem, ale nelze opomíjet ani další podmínku stanovenou v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Doklady vystavené existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být samy o sobě zpravidla použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li i jinak prokázáno, že k jejímu uskutečnění skutečně došlo. Neprokáže-li daňový subjekt v daňovém řízení tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat a v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné.

V tomto závěru lze ostatně připomenout i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2008, čj. 8 Afs 97/2006 - 86 (www.nssoud.cz), jímž ve věci téhož stěžovatele jako v nyní posuzovaném případě (ve vztahu k jinému zdaňovacímu období), tento soud mj. uzavřel, že daňový subjekt je povinen prokázat svá tvrzení o (1) vynaložení předmětného nákladu (tzn. faktickém uskutečnění platby), (2) jeho oprávněnosti (tzn., že vynaložená platba odpovídá skutečně realizovanému plnění, které bylo fakturováno) a (3) jeho souvislosti s dosaženými příjmy.

Stěžovatel uplatnil za předmětné zdaňovací období roku 2000 výdaje doložené dodavatelskými fakturami od shora uvedených společností. V průběhu daňového řízení stěžovatel s výjimkou předmětných dodavatelských faktur a výkupních dodacích lístků, nepředložil žádné důkazy, kterými by prokázal, že předmětné výdaje vynaložil v souladu s

§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně stěžovatele dvěma zcela konkrétními a srozumitelnými výzvami k dokazování podle § 16 odst. 2 daňového řádu v návaznosti na § 31 odst. 9 daňového řádu vyzval k prokázání jím uváděných výdajů, resp. k prokázání uskutečnění deklarovaných plnění. Vzhledem k tomu, že žádná z faktur neobsahovala údaje o množství, druhu a ceně dodávaného dřeva a dodací výkupní lístky neobsahují údaje o ceně dřeva, jeví se výzvy jako opodstatněné. Stěžovatel nepředložil, a to ani po opakované výzvě správce daně, konkrétní důkazy, jaké konkrétní množství dřevní hmoty a zemních prací bylo dodáno. Jelikož stěžovatel neuzavíral smlouvy ani objednávky na nákup dřevní hmoty, nebyly předloženy dokumenty (faktury a výkupní dodací lístky) způsobilé prokázat, že k dodání fakturovaného zboží a služeb dodavatelskými společnostmi skutečně došlo. Výpovědi svědků V. L., P. V. a Ing. Z. O., navržených stěžovatelem, ve vztahu k uskutečnění deklarovaných výdajů rovněž ničeho neprokázaly. Stěžovatelem navržený svědek Josef Lozart zůstal i přes opětovné pokusy správce daně nekontaktní. Stěžovatel byl v daňovém řízení povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Pokud tedy uplatnil výdaje za úhradu předmětných dodavatelských faktur od výše uvedených společností jako daňově účinné výdaje, byl povinen prokázat nejen věcnou souvislost nákupu s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ale současně i to, že jím deklarovaná plnění byla předmětnými dodavateli skutečně dodána, a to v tvrzeném čase a rozsahu. Tato důkazní povinnost daňového subjektu přitom nemůže být naplněna pouze předložením, byť i formálně bezvadného, dokladu. Ani skutečnost, že určitý doklad má všechny náležitosti účetního dokladu a je řádně zaúčtován, z něj ještě nečiní důkaz o tom, že výdaje na základě tohoto dokladu byly zahrnuty do základu daně oprávněně.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti a v souladu se svou dosavadní judikaturou i s judikaturou Ústavního soudu uzavírá, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení své důkazní břemeno (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Závěry daňových orgánů i krajského soudu jsou pak v tomto směru správné a vyčerpávající.

Stížní námitka, podle níž krajský soud dospěl k závěru o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění na základě toho, že stěžovatel nebyl schopen při ústním jednání dne 9. 6. 2003 uvést žádného pracovníka dodavatelské společnosti s nímž by jednal, ačkoli později tyto skutečnosti správci daně později doložil, není důvodná. Stěžovatel uplatnil tuto námitku v žalobě ve zcela obecné rovině v souvislosti se svými ostatními námitkami vůči dokazování v daňovém řízení. Krajský soud posoudil zákonnost daňového dokazování v posuzované věci správně a úplně. Skutečnost, že krajský soud poukázal na konkrétní důvody, jež vedly daňové orgány k závěru o nedostatečném prokázání faktického uskutečnění uplatněných výdajů, naopak signalizuje, že krajský soud dokazování v daňovém řízení komplexně posoudil a postup daňových orgánů aproboval. Ani skutečnost, že zaměstnanec správce daně podle tvrzení stěžovatele konstatoval provedení zemních prací, neprokazuje jejich provedení společnostmi deklarovanými stěžovatelem a nijak neosvědčuje souvislost mezi provedenými pracemi, danými společnostmi a stěžovatelem. Nejedná se tedy o důkaz podporující tvrzení stěžovatele, že výdaje na základě zpochybněných dokladů byly zahrnuty do základu daně oprávněně. Nejvyšší správní soud připomíná, že krajský soud absenci písemných smluv, objednávek či

neschopnost vybavit si konkrétní osoby, s nimiž stěžovatel o dodávkách fakturovaného zboží a služeb jednal, považoval za indicie, které v kontextu dalších zjištění činí tvrzení stěžovatele nevěrohodným.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli ani v námitce, že jej krajský soud nepřímou zavázal k zajištění účasti navrženého svědka Josefa Lozarta. Krajský soud v napadeném rozsudku správně posoudil rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt a jeho unesení podle § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu a dovodil, že stěžovatel své důkazní břemeno v daňovém řízení neunesl. Daňové orgány využily všech zákonných možností k ověření skutečností tvrzených stěžovatelem a nelze jim klást k tíži, že navržený svědek nereagoval na jejich výzvy a nepodařilo se jej přimět k součinnosti. Nejvyšší správní soud odmítá konstrukci stěžovatele, podle které jej krajský soud nepřijatelně vyzval k předvedení nekontaktního svědka. V tomto názoru se stěžovatel mylí, neboť volba prostředků, jimiž je schopen věrohodně prokázat daňově relevantní tvrzené skutečnosti, náleží čistě do jeho dispozice. Není-li pak stěžovatel schopen prokázat tvrzenou skutečnost, nemůže se své důkazní povinnosti zbavit námitkou, že má neexistenci tvrzené skutečnosti prokázat daňový orgán. Vzhledem k tomu, že daňové orgány v posuzované věci netvrdily nevěrohodnost, neprůkaznost, nesprávnost či neúplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených stěžovatelem, ale pouze požadovaly prokázání stěžovatelem deklarovaných výdajů, resp. prokázání uskutečnění deklarovaných plnění, nebyly povinny prokazovat existenci skutečností podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Uvedl-li krajský soud, že není na správci daně, aby zjišťoval za daňový subjekt skutečný stav věci, pokud tento subjekt ani po výzvě správce daně neprokáže jím tvrzené skutečnosti a že neunesení důkazního břemene podle § 31 odst. 9 daňového řádu jde plně k tíži daňového subjektu, Nejvyšší správní soud tomuto závěru přitakává a odkazuje v této souvislosti i na shora citovanou judikaturu. Nejvyšší správní soud proto neshledal ani tuto stížní námitku důvodnou.

Odkaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119 (č. 1572/2008 Sb. NSS), není v nyní posuzované věci přílehlavý, neboť vychází z odlišné skutkové situace. Nejvyšší správní soud v citované věci shledal nezákonným postup správce daně, který se, při zjištění rozporů ve výpovědích svědků pořízených v jiných řízeních, nepokusil vzniklý rozpor odstranit v řádném důkazním řízení. Tak tomu však v nyní posuzované věci nebylo. Daňové orgány se ve stěžovatelově případě opakovaně a důsledně snažily svědka pana Lozarta vyslechnout, nicméně tento svědek zůstal i přes výzvy správce daně nekontaktní. Podle ustanovení § 52 odst. 1 s. ř. s. soud rozhodne, které z navržených důkazů provede, přičemž je povinen odůvodnit, z jakého důvodu případně považuje provedení některých navržených důkazů za nadbytečné. Tomuto požadavku krajský soud plně dostal. Stěžovatel u ústního jednání dne 29. 7. 2008 navrhl výslech svědků, jejichž výpověďmi mělo být prokázáno uskutečnění fakturovaných prací. Nejvyšší správní soud přitakává zdůvodnění napadeného rozsudku, který po zhodnocení výsledků provedení dokazování a jeho zákonnosti a uzavřel, že výslech blíže neidentifikovaných svědků se jeví jako neúčelný. Tvrzení stěžovatele, podle kterého nedostal při ústním jednání krajského soudu příležitost uvést konkrétní jména navrhovaných svědků nelze z protokolu o ústním jednání osvědčit. Pokud měl stěžovatel za to, že protokol o jednání neodráží věrně děj v jednací síni, měl proti protokolaci uplatnit námitky, o nichž je soud povinen rozhodnout; povahou věci je přitom dáno, že

takové námitky může stěžovatel, který se jednání zúčastnil (a to i prostřednictvím zástupce) uplatnit nejpozději do skončení jednání, o němž je protokol pořizován. Protokol o jednání, který obsahuje zákonem stanovené náležitosti, je veřejnou listinou ve smyslu § 134 o. s. ř. a účastník, který s obsahem tohoto protokolu nesouhlasí, musí svá tvrzení prokázat (srov. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 7. 2004, sp. zn. 29 Odo 47/2002, č. 171/2004 SoJ). Podle obsahu protokolu o jednání ze dne 29. 7. 2008 však stěžovatel žádnou výhradu proti věcné správnosti (věrnosti) protokolu nevznosl. Nejvyšší správní soud proto ani tuto námitku neshledal důvodnou.

Nejvyšší správní soud shledal napadený rozsudek krajského soudu zákonným, proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 31. března 2009

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu

